

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**BENFEITORIAS EM PROPRIEDADES DE TERCEIROS:**

**TRATAMENTO CONTÁBIL**

ACADÊMICA: GENIANA PICCOLLI

ORIENTADOR: PROF. MESTRE FLÁVIO DA CRUZ

FLORIANÓPOLIS, SANTA CATARINA

1999

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**BENFEITORIAS EM PROPRIEDADES DE TERCEIROS:  
TRATAMENTO CONTÁBIL**

Trabalho de conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

ACADÊMICA: GENIANA PICCOLLI

ORIENTADOR: PROF. MESTRE FLÁVIO DA CRUZ

FLORIANÓPOLIS, SANTA CATARINA

1999

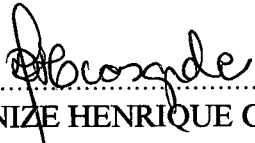
# **BENFEITORIAS EM PROPRIEDADES DE TERCEIROS:**

## **TRATAMENTO CONTÁBIL**

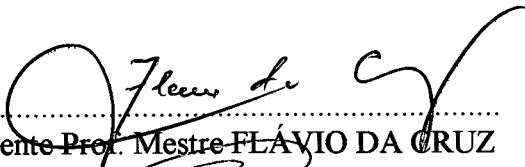
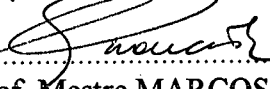

autora: Acadêmica GENIANA PICCOLLI

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 8,5... atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada.

Florianópolis, 30 de julho de 1999.

  
.....  
Prof. MARIA DENIZE HENRIQUE CASAGRANDE  
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

  
.....  
Presidente Prof. Mestre FLAVIO DA CRUZ  
  
.....  
Membro Prof. Mestre MARCOS LAFFIN  
  
.....  
Membro Prof. SILVIO LEHMKUHL MEYER

*“A persistência é o caminho do êxito.”*

**CHAPLIN**

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, Avenor e Alair, que com muito sacrifício deram-me condições de estudar.

Ao meu marido e grande companheiro Cláudio, que muito me incentivou durante todo o curso de Ciências Contábeis.

A minha irmã, Josiana, que me deu o maior apoio para que eu concluísse este curso.

À empresa Sensato Ltda., representada pelo Senhor Décio Sardá, que me forneceu todo o material e equipamentos necessários para a execução desta monografia, e que me deu a oportunidade de trabalho na área contábil.

Ao meu orientador, Professor Mestre Flávio da Cruz, que apesar de tantos compromissos conseguiu me incluir em sua agenda, e que muito contribuiu para a realização deste trabalho.

A todos os professores que foram responsáveis pela minha aprendizagem e formação como Bacharel em Ciências Contábeis, e a todos os meus colegas de classe que contribuíram para tornar possível a realização do curso.

# SUMÁRIO

## CAPÍTULO I

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
1.1	Considerações Iniciais.....	1
1.2	Tema.....	3
1.2.1	Delimitações do Tema.....	3
1.3	Objetivo Geral.....	4
1.3.1	Objetivos Específicos.....	4
1.4	Problema.....	4
1.4.1	Justificativa.....	5
1.5	Metodologia Aplicada.....	6

## CAPÍTULO II

<b>2</b>	<b>CONCEITO DE BENFEITORIA E IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS CONTÁBEIS A ELA CORRELACIONADOS.....</b>	<b>8</b>
2.1	Conceito de Benfeitoria.....	8
2.2	Benfeitorias em Propriedades Alugadas.....	14
2.2.1	Benfeitoria como Despesa.....	18
2.2.2	Benfeitoria como Ativo Permanente Imobilizado ou Diferido.....	19
2.2.3	Benfeitoria como Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo.....	23
2.2.4	Tratamento Fiscal das Benfeitorias.....	24

## CAPÍTULO III

<b>3</b>	<b>DEMONSTRAÇÃO E ANÁLISE DAS TÉCNICAS CONTÁBEIS GERALMENTE UTILIZADAS, GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES E SUA UTILIDADE.....</b>	<b>26</b>
3.1	A Propriedade, a Locadora, a Locatária e o Contrato de Aluguel.....	26
3.2	As Benfeitorias.....	27
3.3	Lançamentos Contábeis.....	28

3.4      Análise dos lançamentos, geração de informações e sua utilidade.....30

**COMENTÁRIOS E CONSIDERAÇÕES FINAIS.....32**

**BIBLIOGRAFIA.....34**

## **CAPÍTULO I**

### **1 INTRODUÇÃO**

Esta seção traz breves considerações sobre o desenvolvimento do tema da monografia, suas delimitações, objetivos, problema e justificativa. Além disso, é feita a descrição da metodologia que foi aplicada.

#### **1.1 Considerações Iniciais**

É muito comum as empresas que alugam bens móveis e imóveis (terreno, máquinas, veículos, etc.) investirem em melhoramentos desses bens. Geralmente isso ocorre para torná-los mais possíveis de uso, ou para embelezá-los, conforme as necessidades da empresa.

Esses melhoramentos, conhecidos como benfeitorias, precisam ser considerados durante a avaliação e análise patrimonial da empresa, principalmente quando o valor gasto nesse investimento for muito expressivo, o que pode interferir de forma significativa no resultado operacional da mesma.

Entende-se como resultado operacional, a diferença entre as receitas auferidas e as despesas incorridas, proveniente da atividade principal da empresa, num determinado período. Temos um resultado positivo, “lucro”, quando o total de receitas é maior que o total de despesas, ou ainda um resultado negativo, “prejuízo”, quando o total



de despesas é maior que o total de receitas. Esse resultado representa o grau de eficiência da empresa, ou seja, o quanto ela é capaz de obter receitas mediante utilização dos recursos necessários para tanto.

No que diz respeito às benfeitorias, o tratamento contábil dado a elas poderá afetar de forma substancial o resultado das operações da empresa. Se tratadas diretamente como despesas do período em que forem realizadas, o demonstrativo de resultado deste período ficará prejudicado por apresentar um valor de despesas indevidamente alto em relação às receitas auferidas. As benfeitorias não representam apenas despesas, mas também e principalmente investimentos que irão contribuir para a obtenção de receitas em vários períodos e aos quais deverão ser apropriadas. O tratamento desses gastos diretamente como despesas, poderá levar o gestor a interpretar de forma incorreta o resultado das operações da empresa, levando-o a tomar decisões incoerentes com a realidade da mesma.

Em algumas obras, tais como FIPECAFI (1993: 287) e IBRACON (1994: 87), as benfeitorias são tratadas como um Ativo Imobilizado, pois o bem estará à disposição da empresa locatária por vários exercícios e, neste caso, ela se beneficiará com os melhoramentos que realizar na propriedade alugada. O artigo 226 do Código Comercial diz que:

*A locação mercantil é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a dar à outra, por determinado tempo e preço certo, o uso de alguma coisa, ou do seu trabalho. O que dá a coisa ou presta serviço chama-se locador, e o que toma ou aceita o serviço, locatário.*

Mas mesmo estando a empresa com o direito de uso desta propriedade, ela não a pertence, e ao vencer o contrato de aluguel do bem, a mesma deverá devolvê-lo ao proprietário. Com isso, todos os investimentos realizados no bem pela locatária, serão de propriedade do locador. Por este motivo, alguns estudiosos e profissionais da contabilidade, como por exemplo HIGUCHI (1996: 182), não concordam em tratar as benfeitorias como um Ativo Imobilizado, preferem tratá-las como um Ativo Diferido.

O contador tem papel importante no que se refere ao registro e demonstração das operações envolvidas nesse negócio. Cabe a ele apresentar, por meio de relatórios bem elaborados, as informações que atendam de maneira válida e efetiva as

necessidades dos usuários internos e externos à empresa. Neste sentido, uma das providências tomadas neste trabalho monográfico, foi explorar as diferentes alternativas de contabilização dos fatos contábeis relacionados ao tema proposto.

## **1.2 Tema**

O tema escolhido para este trabalho surgiu a partir da necessidade de se conhecer as diversas técnicas utilizadas para a contabilização das benfeitorias realizadas em propriedades alugadas de terceiros, e analisar as divergências encontradas nos tratamentos adotados pelos diversos autores que tratam do assunto.

### **1.2.1 Delimitação do Tema**

As propriedades de terceiros de que trata este tema, se referem aos bens de terceiros em poder da empresa mediante contrato de arrendamento ou aluguel, tais como: terrenos, máquinas, prédios, edifícios, galpões, salas comerciais e casas. Portanto, não se incluíram neste estudo os bens de terceiros citados por Sá (1994: 56) como os *valores caucionados, em custódia, em penhor, em hipoteca, em retrovenda, em cobrança e em consignação*.

As análises se restringiram à bibliografia relacionada às empresas locatárias de bens, no entanto, foram feitos alguns comentários a respeito dos procedimentos na locadora para possíveis comparações e esclarecimentos.

### **1.3 Objetivo Geral**

O presente trabalho teve por objetivo, verificar, através das técnicas e teorias de que dispõe a contabilidade, a forma mais adequada de tratamento contábil das benfeitorias realizadas em propriedades de terceiros.

#### **1.3.1 Objetivos Específicos**

Os objetivos específicos, derivados do objetivo geral desta monografia, consistiram em:

- definir o conceito de benfeitorias e suas características peculiares;
- identificar a natureza dos fatos contábeis correlacionados à prática de benfeitorias;
- demonstrar e analisar as técnicas geralmente utilizadas e ou aceitas para a contabilização dos valores gastos com benfeitorias;
- demonstrar a importância e utilidade das informações obtidas a partir das técnicas adotadas para os registros.

### **1.4 Problema**

O problema tratado por esta monografia versou sobre as diversas técnicas de contabilização, com ênfase para alguns aspectos e particularidades que serão aqui destacados.

As benfeitorias realizadas em propriedades de terceiros podem ser interpretadas de várias maneiras quando se trata de sua contabilização. As maiores dificuldades encontradas no tratamento contábil dessas benfeitorias, estão na sua

classificação e avaliação patrimonial, e também na sua transferência para o Resultado do Exercício.

Quanto à classificação patrimonial das benfeitorias, a maior dúvida é se devem ser contabilizadas como Ativo Imobilizado, Ativo Diferido, ou ainda, Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo.

Quanto à forma de avaliação, as dúvidas surgem quando os valores investidos em tais benfeitorias podem ser indenizáveis ou dedutíveis de aluguéis;

Quanto à transferência para o Resultado, o problema é definir como e quando os valores gastos com as benfeitorias deverão ser transferidos, se irão direto como despesas, ou se serão depreciados ou amortizados, no caso de serem ativados.

Tendo em vista estas dificuldades, este trabalho procurou reunir o maior número possível de informações a respeito das técnicas e teorias mais comuns adotadas para o tratamento contábil das referidas operações, sem contudo, esgotar o assunto.

#### **1.4.1 Justificativa**

São poucos os estudos e trabalhos realizados para esclarecer e definir o melhor método de contabilização das benfeitorias em propriedades de terceiros. Algumas obras disponíveis foram encontradas nas bibliotecas universitárias, tanto na UFSC (Universidade Federal de Santa Catarina) quanto na UDESC (Universidade do Estado de Santa Catarina). No entanto, as poucas obras encontradas não apresentam um conceito mais amplo e detalhado sobre o assunto. Percebeu-se que não é dado pelos estudiosos a importância devida a esses gastos, os quais, quando muito elevados, podem afetar de forma significativa o patrimônio da empresa.

Além disso, muitos contadores ao se depararem com as divergências encontradas nas formas de contabilização das operações empresariais, acabam na maioria das vezes, limitando-se às técnicas determinadas pela legislação fiscal. Isso pode ser extremamente prejudicial, pois nem sempre as determinações do fisco condizem com a realidade da empresa.

Sendo assim, o tema abordado nesta pesquisa se mostra relevante quanto às contribuições teóricas que pode trazer. Do ponto de vista geral a pesquisa se mostra importante por auxiliar na escolha, por parte do contador, da melhor forma de apresentação em relatórios contábeis (balanços e demonstrativos de resultado) dos investimentos realizados em bens que não pertencem à empresa, mas que estarão a sua disposição para possibilitar o funcionamento das operações empresariais.

O fato de estabelecer a dúvida e problematizar este tema, se constitui numa contribuição, ainda que modesta, para o estudo das Ciências Contábeis.

## 1.5 Metodologia Aplicada

A metodologia utilizada para a realização desta monografia foi a pesquisa bibliográfica. MARCONI e LAKATOS (1989: 45) definem a pesquisa bibliográfica como *o levantamento de toda bibliografia já publicada e que tenha relação com o tema em estudo. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto*. Segundo esses autores, a pesquisa bibliográfica não é apenas uma repetição do que já foi dito ou escrito sobre determinado assunto, mas sim o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, que pode propiciar ao pesquisador chegar a conclusões inovadoras.

Sendo assim, com a pretensão de atingir o objetivo principal deste trabalho várias etapas foram cumpridas.

No princípio foram coletados os materiais necessários para a pesquisa, como livros, informativos, regulamentos, leis e artigos relacionados ao tema proposto. Buscou-se material nas bibliotecas de universidades públicas, federal e estadual (UFSC e UDESC).

Na sequência, definiu-se o tema central da pesquisa a ser desenvolvida. Além disso foi selecionado o material coletado, dando maior importância àquele que diz respeito ao objetivo pretendido.

Após a seleção do material a ser utilizado, prosseguiu-se à leitura e interpretação dos assuntos relacionados ao tema da monografia.

Foi feita também, uma análise das matérias pesquisadas, para que, desta forma, se definisse os assuntos a serem discutidos neste trabalho.

Após interpretadas e analisadas as diferentes alternativas de tratamento contábil das benfeitorias realizadas em propriedades de terceiros, foi feito um perfil dos lançamentos contábeis das referidas benfeitorias, tendo-se como base para este procedimento, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e a Lei nº 6.404/76 das Sociedades Anônimas.

Concluída a pesquisa, estabeleceu-se, a partir das alternativas apresentadas neste trabalho, uma posição pessoal a respeito da forma mais adequada de tratamento contábil. Para tanto, procurou-se seguir e respeitar os princípios e normas de contabilidade, as exigências legais e as necessidades empresariais, que por sua vez, constituem agente de maior interesse nesta discussão.

## **CAPÍTULO II**

### **2 CONCEITO DE BENFEITORIA E IDENTIFICAÇÃO DA NATUREZA DOS FATOS CONTÁBEIS A ELA CORRELACIONADOS**

#### **2.1 Conceito de Benfeitoria**

Muitas vezes, para uma empresa poder utilizar um determinado bem em suas atividades operacionais, precisa investir em obras no mesmo. Isto ocorre principalmente quando o bem a ser utilizado trata-se de algum galpão, sala comercial, ou até mesmo terreno, onde o investimento provavelmente será ainda maior.

Essas obras poderão ser desde uma simples substituição ou reforma na parte elétrica e ou hidráulica, pintura de paredes, até mesmo a ampliação ou construção de outro galpão, depósito ou oficina, dependendo das necessidades e do tipo de exploração comercial que a empresa pretende fazer.

Há também o caso da empresa ter que investir em melhoramentos de máquinas e equipamentos necessários nos processos de fabricação ou armazenagem. Esses bens poderão precisar de novas peças, algum tipo de adaptação ou até mesmo reforma para que se tornem possíveis de uso.

SÁ (1975: 122) contrasta os efeitos destes investimentos com *as ocorrências que atingem os bens, destruindo lenta ou violentamente os seus índices de utilização e obviamente seus valores*. Este autor cita ainda, alguns elementos capazes de ampliar a utilização, a vida útil e o valor das imobilizações materiais, tais como: *adaptações, reajustes, recondicionamentos, proteções e recuperações*.

- **Adaptações** - são obras realizadas em bens, a fim de moldá-los e incorporá-los ao processo produtivo da empresa. A necessidade de adaptação de um bem geralmente decorre do fato dele estar originalmente inadequado ao tipo de atividade pretendida, sendo portanto incapaz de alcançar o nível de produção almejado. Isto ocorre geralmente quando a empresa abandona ou troca alguma linha de produção, tornando-se o bem, neste caso, improdutivo, necessitando portanto de reformas para que possa se adequar às novas atividades. Podemos tomar como exemplo, uma empresa que fabrica sapatos e, para aproveitar as sobras de matéria-prima, resolve fabricar também cintos. Para isso as máquinas que são especializadas em produzir apenas sapatos podem necessitar de algumas peças ou equipamentos para se adaptarem à produção de cintos;
- **Reajustes e Recondicionamentos** - os reajustes e recondicionamentos são necessários quando o bem sofre queda na sua capacidade produtiva. Neste caso, o bem receberia um reforço a fim de poder voltar ao seu ritmo de produção. No exemplo citado acima, as mudanças ocorridas no processo de fabricação podem desajustar e desgastar as máquinas, ocasionando uma queda no volume de produção de sapatos, e impossibilitando alcançar o volume de produção de cintos pretendido pela empresa. Com isso, para que as máquinas voltem ao seu ritmo normal de produção, é necessário que suas peças sejam reajustadas ou recondicionadas;
- **Proteções** - são alterações realizadas no bem com o objetivo de impedir que o mesmo se deteriore, aumentando, desta forma, a sua duração e diminuindo os riscos de perda da sua utilidade. Assim, no caso da fábrica de sapatos que passa a produzir também cintos, as máquinas podem necessitar de proteções a fim de impedir que as mesmas se deteriore ou se percam com o novo processamento. Essas proteções podem ser desde a lubrificação constante das máquinas ou até mesmo a instalação de equipamentos de segurança que impeçam a sua quebra;
- **Recuperações** - são obras que visam reativar um bem em desuso devido a sua inutilidade no processo produtivo da empresa. Em nosso exemplo, quando alguma máquina se desgastar de tal forma que se torne inútil à produção, ela poderá ser recuperada mediante reforma, com reposição e conserto de peças e partes desgastadas ou deterioradas.

Todos esses investimentos chamam-se benfeitorias, que podem ser definidas como sendo melhorias feitas em propriedade e que a valorizam. FIKER (1990: 23) entende



por benfeitoria *qualquer melhoramento incorporado permanentemente ao solo pelo homem, de modo que não se possa retirá-lo sem destruição, modificação, fratura ou danos*. Neste sentido, pode-se também considerar como benfeitoria, a construção de um prédio ou casa, os quais irão fazer parte do terreno em que foram construídos, valorizando-o, e somente poderão ser retirados da área se forem demolidos.

Num conceito mais amplo, pode-se ainda dizer que:

*Às vezes, entende-se como benfeitoria tão-somente algo que é realizado com o intuito de melhorar o desempenho de algum bem, de ampliar sua utilidade econômica, de adicionar alguma característica nova que produza o aumento de receita ou redução de despesa, ou então que, de alguma forma, aumente o valor desse bem em termos econômicos. IOB-Informações Objetivas (Boletim 51/96: Temática Contábil e Balanços-523).*

Aproveitando-se este conceito, poderíamos citar o exemplo das benfeitorias realizadas em uma propriedade rural, onde há o cultivo da terra para a plantação de produtos comercializáveis. Um agricultor pode ter que investir muito para tornar a terra fértil e produtiva. Os *melhoramentos fundiários* citados por ALOE e VALLE (1967: 39), como por exemplo a drenagem e escoamento das terras alagadas, nivelamento de terrenos e obras contra erosões, são necessários para aumentar a fertilidade do solo e melhorar as possibilidades culturais. Esses investimentos irão valorizar a terra, fazer com que ela fique útil e produza riquezas ao homem. Algumas plantações também podem ser consideradas como benfeitoria, no caso, a *vegetação útil de longa duração* como os cafezais, laranjais, vinhedos, olivais e cacauzeiros. Além disso, também é comum a realização de *construções* nessas áreas tais como moradias, armazéns, depósitos, celeiros, palheiros, oficinas, estábulos, estradas, caminhos e pontes. Tudo isso irá valorizar muito a propriedade e aumentar a sua utilização e capacidade produtiva.

*Outras vezes, além de se dar esse sentido, inclui-se também como benfeitoria qualquer obra ou trabalho realizados com o objetivo, apenas, de manter, de embelezar ou de conservar um bem, sem que lhe sejam aumentados o valor econômico, a utilidade para a empresa, a capacidade de produção, o resultado derivado da sua utilização etc. IOB (Bol. 51/96: TC/Bal.-523).*

Neste sentido, poderíamos entender também como benfeitoria, os investimentos que não alteram as condições originais do bem, como por exemplo, a pintura

de um prédio, a redecoração de uma sala, um projeto de paisagismo, a instalação de sinais luminosos, a compra de novos móveis e quadros que, apesar de embelezar o bem, não aumentarão o seu valor econômico, sua vida útil, sua utilidade e sua capacidade de produção.

Como podemos ver, “valor econômico”, “utilidade”, “capacidade de produção” e “vida útil”, são alguns dos termos utilizados para se definir os efeitos que as benfeitorias podem ter sobre o bem a ser explorado pela empresa.

Em economia política, “valor” é a *relação entre a intensidade das necessidades econômicas do homem e a quantidade de bens disponíveis para satisfazê-las*, FIKER (1990: 21). Neste sentido, pode-se dizer ainda que *valor é a medida de uma necessidade, de um capricho ou de um desejo de possuir um bem*, MOREIRA (1994: 23).

Em contabilidade o valor de um bem representa para a empresa, o custo de aquisição ou de fabricação desse bem em termos monetários. É o que está enunciado no “Princípio do Custo Histórico como Base de Valor”, onde é afirmado que:

*O Custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante.*  
 FIPECAFI (1993: 81).

Sendo assim, o valor econômico de um bem pode se apresentar das seguintes formas:

- **Valor de Troca** - é a quantidade de dinheiro atribuída a um bem, calculada com base nas propriedades ou qualidades que o tornem equivalente a outro produto no mercado, possibilitando-lhe a troca;
- **Valor de Uso** - é a quantidade de dinheiro que se pagaria por um bem devido às funções e à capacidade que ele tem para satisfazer as necessidades de quem o utilizará;
- **Valor de Estima** - é a quantidade de dinheiro destinada a um bem por ele apresentar características que agradem ao consumidor, tais como, beleza, aparência e status.
- **Valor de Custo** - é a quantidade de dinheiro necessária para se produzir ou obter um determinado bem;

Pode-se definir, portanto, o valor de um bem, como sendo o potencial de uso ou de troca do mesmo, o quanto ele é desejado ou procurado, o quanto é necessário

para o homem ou, no caso, para a empresa que irá utilizá-lo, e o quanto custa em termos monetários para se poder adquiri-lo.

Percebeu-se que o conceito de valor de um bem está, de alguma forma, ligado a sua “utilidade”. Segundo JEVONS (1988: 47), “utilidade” significa a *qualidade abstrata que torna um objeto apropriado para nossos fins, caracterizando-o como um bem. Tudo o que é capaz de gerar prazer ou evitar sofrimento pode possuir utilidade*. Mais adiante, JEVONS diz ainda que:

*Por utilidade se entende aquela propriedade de qualquer objeto pelo qual ele tende a produzir benefício, vantagem, prazer, bem ou felicidade (...), ou (...) evitar a ocorrência de dano, sofrimento, mal ou infelicidade para aquele cujo interesse está em consideração.*

A utilidade é portanto caracterizada pelas propriedades que um bem possui para satisfazer as necessidades do seu usuário. Neste caso, um bem é útil quando é capaz de realizar as suas funções principais, a fim de contribuir para o aumento das riquezas e reduzir os riscos de perda para quem o utiliza.

Pode-se dizer que o nível de utilidade de um bem é medido pela sua “capacidade de produção”, ou seja, o quanto se poderá obter de serviços, ou mercadorias com a sua exploração. SÁ (1994: 62) conceitua capacidade produtiva como a *competência que tem um imobilizado para produzir certo número de unidades. Potência de um conjunto de bens de produção para gerar uma quantidade determinada de produtos*.

A capacidade de produção de um bem depende das suas condições de uso, ou seja, é preciso que ele esteja pronto para o desempenho das suas atividades. Quando se fala em capacidade de produção, já se tem em vista o planejamento do volume total de produtos que se pretende obter num determinado período de tempo com a utilização dos bens de produção. O nível de produção desejado somente será alcançado se esses bens tiverem capacidade suficiente para desempenhar as suas funções. Neste sentido, podemos citar, a partir do entendimento de WELSCH (1983: 142), algumas derivações da capacidade produtiva de um bem, tais como:

- **Capacidade Máxima** - é a capacidade técnica do bem, ou seja, o quanto ele teoricamente poderia produzir se estivesse em condições ótimas de utilização;
- **Capacidade Prática** - é o nível de operação mais eficiente de um bem. Representa as funções do bem que são executadas durante o seu funcionamento;

- **Capacidade Ociosa** - é o potencial de uso de um bem que não é aproveitado no processo produtivo. Neste caso, algumas partes ou propriedades do bem que são capazes de aumentar a produção, não são totalmente exploradas;

Todos os elementos citados acima (valor, utilidade e capacidade de produção) irão determinar o tempo de “vida útil” do bem, ou seja, o período de tempo no qual o bem poderá ser utilizado pela empresa. Qualquer máquina, instalação, equipamento, edifício ou ferramenta tem sua vida útil limitada no tempo. SÁ (1994: 468) define vida útil como sendo o *tempo que se espera que um componente do imobilizado técnico possa prestar utilidade*. Este tempo pode ser de longa ou curta duração, dependendo das condições físicas e funcionais do bem. A determinação da vida útil dos bens se faz necessária para se obter o valor dos desgastes que lhe ocorrerem, os quais são representados pela depreciação ou exaustão (no caso dos bens tangíveis ou corpóreos), ou amortização (no caso dos bens intangíveis ou incorpóreos).

Existem diversos fenômenos que podem atingir os bens da empresa, fazendo com que percam o seu tempo de vida útil. Esses fenômenos, segundo o que vimos em SÁ (1975: 121) podem ser divididos em fenômenos físicos e funcionais:

- **Fenômenos Físicos** - são desgastes normais dos bens que ocorrem por consequência do uso por parte da empresa, ou por efeito das forças da natureza, como vento, água, umidade e calor. Esses desgastes podem ser geralmente previstos com maior segurança, o que pode permitir à empresa avaliar com mais precisão as alterações ocorridas no bem e o tempo de vida que lhe resta. Desta forma a empresa poderá investir na manutenção e recuperação destes bens, a fim de melhorar ou até mesmo prolongar a sua vida útil. As causas eventuais tais como desastres e acidentes, também são fenômenos físicos que podem atingir os bens, sendo que estes são de difícil previsão, e quase sempre afetam a vida útil do bem, mesmo que sejam feitos reparos no mesmo.
- **Fenômenos Funcionais** - são aqueles que atingem os bens de forma a torná-los impróprios para o uso na empresa, mesmo estando ainda novos e inteiros. Assim teríamos o caso das “inadequações”, que podem inutilizar o bem por este não acompanhar as mudanças no processo produtivo. Neste caso, o bem poderá tornar-se improdutivo por exemplo, quando a empresa abandonar ou alterar alguma linha de produção. No entanto, algumas adaptações podem adequar o bem às novas

necessidades, capacitando a sua utilização e aumentando a sua vida útil. A “obsolescência” é outro fenômeno funcional que pode alterar os bens materiais, caracterizando-se pelos efeitos das invenções e do progresso tecnológico sobre os bens em uso, onde surgem substitutos mais aperfeiçoados capazes de melhorar ou aumentar a produção. Com isso, os bens que não puderem acompanhar essas inovações técnicas, tornam-se obsoletos. Em alguns casos existe a possibilidade da empresa aumentar a vida útil destes bens, investindo em sua adaptação às novas exigências tecnológicas. Em outras ocasiões, os efeitos da obsolescência são tão drásticos que seria necessário a substituição do bem para que a empresa tenha condições de continuar atuando no mercado.

Como podemos ver, as benfeitorias são investimentos importantes para a empresa. Na maioria das vezes eles são indispensáveis para o bom funcionamento dos bens (móveis ou imóveis) que serão utilizados nas operações empresariais. Desta forma, irão contribuir para que a empresa possa desempenhar as suas funções e alcançar os seus objetivos. O crescimento econômico de uma empresa, depende muito das condições de uso dos seus bens de produção, e para que os mesmos sejam sempre eficientes e produtivos, é necessário que haja uma constante renovação do seu potencial.

## **2.2 Benfeitorias em Propriedades Alugadas**

Existem muitas dúvidas quanto ao tratamento contábil das benfeitorias em propriedades alugadas. O melhor tratamento dependerá do contrato de aluguel acertado entre as partes envolvidas no negócio. O contador antes de dar início à técnica contábil, deverá procurar conhecer todas as cláusulas do contrato de aluguel. É muito importante que ele saiba, por exemplo, se é permitido ao locatário a prática de benfeitorias no bem alugado, e se o mesmo terá direito a algum tipo de indenização por parte do locador, dos valores gastos com tais benfeitorias.

A Lei nº 8.245 de Outubro de 1991, conhecida como Código do Inquilinato, apresenta algumas determinações quanto à prática de benfeitorias em bem

alugado. No entanto, o que prevalece para efeito legal, são as determinações enunciadas e aceitas pelo locador e locatário no contrato assinado.

No Código Civil também estão expressas as obrigações e direitos do locador e locatário a respeito das benfeitorias realizadas no bem alugado. Mas mesmo assim, ainda terá maior validade o que estiver disposto no contrato de aluguel firmado entre as partes. O Código Civil assim determina:

*Art. 1.189 - O locador é obrigado:*

*I - A entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário.*

*II- A garantir-lhe, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa .*

Neste sentido, entende-se que o locatário terá direito de receber o bem alugado já em estado próprio para o uso ao qual o bem foi destinado. Além disso, o locador deverá prestar manutenção e reparos necessários durante todo o tempo que perdurar o contrato, a menos que os estragos e as deteriorações tenham sido ocasionados por culpa do próprio locatário. No entanto, se no contrato de aluguel estiver expressa alguma cláusula em que o locador negue ao locatário a recuperação e manutenção do bem, a este caberá ter de arcar com os gastos necessários para tornar o bem possível de uso.

Assim sendo, o artigo 1.199 do Código Civil determina que:

*Não é lícito ao locatário reter a coisa alugada, exceto no caso de benfeitorias necessárias, ou no de benfeitorias úteis se estas houverem sido feitas com expresse consentimento do locador.*

Isto quer dizer que se o locatário tiver investido em benfeitorias no bem alugado, poderá ter o direito de reter o bem além do prazo estipulado no contrato, até que o locador lhe pague indenização pelas benfeitorias realizadas. O Código Civil apresenta ainda, disposto no artigo 63 três tratamentos dados às benfeitorias: *necessárias, úteis e voluptuárias*. As benfeitorias *necessárias* são aquelas realizadas com o objetivo de recuperação e manutenção do bem a fim de torná-lo apto às atividades da empresa. Tratam-se de melhoramentos indispensáveis para tornar o bem possível de uso. Podemos citar como exemplo, a troca de um encanamento ou de um telhado quebrado ou mal conservado, e a recuperação e manutenção da parte elétrica de um imóvel. Essas

benfeitorias são consideradas, segundo a lei, indenizáveis mesmo que sejam efetuadas sem o consentimento do locador do imóvel.

Temos ainda as benfeitorias *úteis*, ou seja, aquelas que são de grande utilidade para a empresa locatária, mas que não fazem parte das condições originais do bem. São novas obras, novas construções realizadas com a finalidade de adaptar o bem às necessidades da empresa. Temos como exemplo, a construção de uma nova entrada para o imóvel, ou a de uma cobertura para a garagem de automóveis, obras na iluminação, ou adaptação de um escritório. Essas benfeitorias também são indenizáveis, no entanto sua realização precisa de expresse consentimento do locador para que o direito de indenização seja garantido ao locatário. O artigo 35 da lei nº 8.245 de Outubro de 1991 assim determina:

*Salvo expressa disposição contratual em contrário, as benfeitorias necessárias introduzidas pelo locatário, ainda que não autorizadas pelo locador, bem como as úteis, desde que autorizadas, serão indenizáveis e permitem o exercício do direito de retenção.*(grifo nosso).

Desta forma, não teríamos benfeitorias indenizáveis quando, por exemplo, o locatário renunciar a este direito, aceitando cláusula no contrato de aluguel que expresse a recusa por parte do locador ao pagamento dessas indenizações. Este procedimento é muito comum, embora o locador esteja agindo de má-fé por estar se apropriando de um direito que não lhe pertence. A realização de benfeitorias necessárias e úteis são de sua responsabilidade, pois farão parte do seu imóvel mesmo que ele esteja sendo utilizado pelo locatário. No entanto, o locador para se livrar de possíveis processos, costuma determinar ainda em outra cláusula no contrato de aluguel, a sua recusa à realização das benfeitorias de que trata o artigo 63 do Código Civil. É muito comum encontrarmos contratos de aluguel onde o locador determina em cláusula que “todas as benfeitorias realizadas pela locatária com autorização do locador incorporarão ao imóvel, não gerando à locatária qualquer direito de indenização.” Neste caso, cabe à locatária aceitar ou não as determinações do locador. Muitas vezes a locatária aceita este acordo devido à importância do ponto comercial aonde se encontra o imóvel que irá alugar. Desta forma, os benefícios lhe proporcionados pelo ponto comercial é mais importante do que o imóvel em si, sendo vantajoso investir em melhoramentos no mesmo.

Embora o locador não conceda o direito à indenização pelas obras realizadas no bem de sua propriedade, muitas vezes acaba concordando em deduzir dos aluguéis devidos pela locatária parte dos valores que este gastou com essas obras. Essa dedução também se caracteriza como indenização, pois a locatária não precisará pagar parte dos aluguéis devidos, em virtude dos benefícios que realizou na propriedade alugada.

O Código Civil cita ainda as benfeitorias *voluptuárias*, ou seja, *as de mero deleite ou recreio que não aumentam o uso habitual da coisa, ainda que a tornem mais agradável ou sejam de elevado valor* (parágrafo primeiro do artigo 63). Como exemplo de benfeitorias voluptuárias, temos as obras decorativas realizadas apenas para embelezamento do bem, sem aumentar a sua utilização ou capacidade de produção. No caso das benfeitorias voluptuárias não é garantida pelo Código Civil a indenização ao locatário, a não ser que a indenização seja contratualmente acertada entre as partes.

Sendo assim, podemos afirmar que, na maioria das vezes, as benfeitorias em propriedade de terceiros, ainda que sejam realizadas pela empresa locatária e estejam por direito disponível ao uso pela mesma, não irão lhe pertencer, tendo portanto, apenas o direito de uso da propriedade e respectivamente das benfeitorias a ela empregadas. Neste caso, apenas o direito de uso é realmente garantido à locatária, sendo que todas as benfeitorias por ela realizadas e incorporadas à propriedade irão fazer parte do patrimônio do proprietário do imóvel.

O contador deverá ter profundo conhecimento a respeito do acordo feito entre a empresa locatária e o locador, para então definir a forma como contabilizará os gastos com benfeitoria incorridos no bem alugado. Segundo LEVENHAGEM (1993: 14), *nos contratos de locação se destacam três elementos imprescindíveis: o tempo, o preço e o objeto*. São estes três elementos que deverão ser observados no contrato:

*Quanto ao tempo, a lei admite o contrato por prazo determinado ou indeterminado.*

*O preço é a contraprestação do locatário, que se chama renda ou aluguel, na locação de coisa, ou salário, na locação de serviço.*

*O objeto pode ser uma coisa, serviços, ou, ainda, o fornecimento de uma coisa acrescida de serviços, como no caso de empreitada de trabalho e materiais.*



### 2.2.1 Benfeitoria como Despesa

Existem algumas situações em que a benfeitoria tem mais características de despesa do que de um bem do Ativo Permanente e, portanto, é tratada como despesa do exercício em que foi realizada, ou custos de produção no caso de bens destinados ao processo produtivo da empresa.

Quando as benfeitorias em bens locados não forem indenizáveis e beneficiarem apenas o exercício social em que forem realizadas, as mesmas poderão ser contabilizadas como despesas desse exercício. Segundo matéria publicada na IOB-Informações Objetivas (Boletim 51/96: Temática Contábil e Balanços-523), as benfeitorias que são realizadas apenas para conservação ou embelezamento de um bem, arrendado ou não, que não altere sua vida útil e econômica ou sua capacidade de produção devem ser tratados como despesas do exercício ou custos de produção. Esses gastos só vão deixar de ser despesas quando mudarem as condições originais do bem. Neste caso, entende-se como condições originais do bem, o estado em que ele se encontra na época em que é alugado, antes da realização de benfeitorias por parte da locatária. Quando as condições originais do bem não forem alteradas pela prática de benfeitorias, podemos tratar essas obras como despesas operacionais, cujos gastos correspondentes serão registrados diretamente em contas de resultado.

Quando se diz que uma benfeitoria não altera a vida útil e econômica ou a capacidade de produção de um bem, isto significa que ela não irá contribuir para o aumento das receitas que serão obtidas com a utilização deste bem. As benfeitorias realizadas com o objetivo apenas de manutenção e reparos, por exemplo, são necessárias apenas para manter o bem nas atividades da empresa, e geralmente ocorrem periodicamente, todo ano. Neste caso as benfeitorias podem ser tratadas diretamente como despesas do exercício em que forem realizadas, sem necessitar de prévio registro no Ativo Permanente da empresa para posterior depreciação ou amortização.

Portanto, ao tratar as benfeitorias como despesas, é preciso que sejam respeitados os períodos de competência das mesmas, ou seja, o exercício em que serão

realizadas as receitas mediante consumo ou utilização de tais benfeitorias, independente da época em que houverem ocorrido as obras ou os respectivos desembolsos (princípio da confrontação). Se as obras forem de pequenos valores, irrisórios ou irrelevantes, o melhor será adotar um tratamento mais simplificado para os registros, ou seja, apropriar os gastos diretamente como despesa do exercício em que forem realizadas (princípio da materialidade). No entanto, se as obras forem de valor considerável, deverá se levar em conta todos os exercícios que serão beneficiados pela sua utilização. Para isso, deverá ser apurado o prazo de vida útil das benfeitorias, ou seja, o quanto elas vão durar, levando-se em consideração os fenômenos físicos e funcionais citados no capítulo anterior.

O tratamento dessas benfeitorias como despesa, é válido apenas para a empresa locatária do imóvel, sendo que na locadora não haverá necessidade de contabilização das mesmas, pois essas benfeitorias não afetarão o seu patrimônio. As benfeitorias realizadas pela locatária que não forem indenizáveis somente serão contabilizadas na locadora quando alterarem as condições originais do bem, afetando de alguma forma o patrimônio da locadora.

### **2.2.2 Benfeitoria como Ativo Permanente Imobilizado ou Diferido.**

Quando a empresa que aluga algum bem de terceiros tiver que investir em melhoramentos desse bem para torná-lo possível de uso em suas atividades, sem direito à indenização por parte do locador, não poderá simplesmente classificar essas obras como despesa. Será preciso verificar algumas características pertinentes a essa operação. Se os valores gastos forem relativamente pequenos, nada impede que sejam tratados como despesa, mas se forem valores elevados deverá ser feita apropriação a todos os exercícios que forem beneficiados por esses melhoramentos, respeitando-se o prazo do contrato de aluguel do bem.

Sendo assim, se faz necessária a ativação das obras, com registro no Ativo Permanente da empresa. No entanto, existem algumas dúvidas quanto ao grupo de contas do Permanente mais adequado para esse registro. A maioria dos autores classifica essas benfeitorias como um bem do Ativo Imobilizado por entenderem que as mesmas se tratam

de obras que estarão à disposição da empresa, embora executadas em bem de terceiro. Segundo FIPECAFI (1993: 287), *trata-se de bens efetivos e que se destinam à atividade objeto da empresa, devendo ser computadas no Imobilizado.*

Outros autores no entanto, preferem a classificação das benfeitorias como um Ativo Diferido, pois serão incorporadas a um bem que não pertence à empresa e que, portanto, tem mais a característica de despesa. Segundo HIGUCHI (1996: 182), *as construções e benfeitorias em imóvel de terceiros não são bens suscetíveis de contabilização no ativo imobilizado, porque não pertencem à empresa.* Este autor classifica as benfeitorias, quando não indenizáveis, no Ativo Diferido da empresa locatária e no Ativo Imobilizado da locadora, quando esta se tratar de pessoa jurídica.

A Lei nº 6.404/76 das Sociedades Anônimas classifica no Ativo Diferido *as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais*, (item V do artigo 179 da referida Lei). No entanto, as despesas de que trata este artigo, se referem às despesas **já incorridas** que beneficiarão resultados futuros. No caso das benfeitorias não indenizáveis, não poderíamos dizer que elas representam despesas efetivamente incorridas. Como já vimos anteriormente, as mesmas representam um direito à locatária, o direito de uso da propriedade que alugou, e conseqüentemente das benfeitorias nela realizadas. Essas benfeitorias somente representarão despesas à medida que for vencendo o contrato de aluguel do bem, ou quando forem sendo consumidas, mediante sua utilização pela locatária. Portanto, não parece adequado classificar os gastos com benfeitorias no Ativo Diferido, pois não representam para a empresa a efetivação de despesas, mas sim investimentos num bem que será utilizado na manutenção de suas atividades.

Na IOB (Bol. 51/96: TC/Bal. 522) é afirmado que:

*A realização dessa obra é, na realidade, geradora de um Ativo Imobilizado, já que se trata de um gasto cujo objetivo é a criação de um bem destinado ao uso da empresa, que assim seria classificado se fosse feito em bens de propriedade da empresa.*

MARION (1991: 298-300) também classifica essas benfeitorias no Imobilizado, definindo anteriormente três características básicas para que se possa classificar um Ativo Permanente Imobilizado:

- **Natureza relativamente permanente.** Dizemos que um bem é de natureza relativamente permanente, quando sua vida útil e econômica ou sua capacidade de produção perdurar por mais de um ano. Bens que duram menos do que isso, são geralmente registrados como despesas por beneficiarem apenas um exercício social.
- **Ser utilizado na operação dos negócios.** Quando o bem for destinado à manutenção da atividade operacional da empresa, poderá ser tratado como Imobilizado, do contrário, terá mais a característica de Investimento.
- **Não se destinar à venda.** O bem deve ser utilizado pela empresa para obtenção de receitas mediante sua exploração no processo produtivo, e não pela sua venda, o que o caracterizará como um Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo.

O IBRACON (1994: 87) também cita essas características para classificar um bem como Ativo Imobilizado, ao afirmar que:

*Classificam-se no Imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerário.*

Sendo assim, pode-se dizer que as benfeitorias que forem realizadas para melhorar o desempenho de algum bem nas atividades operacionais da empresa (mesmo que este bem não seja de sua propriedade), que não sejam destinadas à venda, ou no caso, que não sejam indenizáveis ou dedutíveis, e que tenham condições de beneficiar a empresa por mais de um exercício social, apresentam características de Imobilizado e, portanto, devem ser registradas como tal.

Cabe no entanto, identificar no Imobilizado a natureza tangível ou intangível dessas benfeitorias, o que irá facilitar a sua classificação nesse grupo de contas e a denominação dos valores que serão apropriados como despesas provenientes do seu desgaste: depreciação ou amortização. Desta forma, temos o Ativo Permanente Imobilizado classificado em:

- **Bens Tangíveis (Corpóreos)** - são imobilizações materiais com representação física, ou seja, são substanciais, apresentam massa corpórea e podem ser tocados e palpados. Os bens tangíveis, com exceção de Terrenos, são passíveis de depreciação ou exaustão, provenientes do desgaste sofrido durante o tempo de utilização nas atividades

operacionais. Como exemplo de bens tangíveis depreciáveis temos: Máquinas e Equipamentos, Edifícios e Construções. Os bens que sofrem exaustão são as Reservas Minerais e Florestais.

- **Bens Intangíveis (Incorpóreos)** - ao contrário dos bens tangíveis, esses se referem a imobilizações imateriais que não apresentam substância física, não têm corpo e não podem ser tocados ou palpados, sendo portanto de natureza abstrata. No entanto, esses bens são perduráveis e podem possibilitar a geração de renda à empresa. Além disso, eles também podem apresentar vida útil limitada, pois pode haver a perda do valor que lhe foi investido, a qual denominamos de amortização. Como exemplo de bens intangíveis temos: *Fundo de Comércio (Goodwill)*, *Ponto Comercial*, *Direitos Autorais*, *Isonções ou Licenças de Exploração*, *Patentes relativas a Invenções e também a Marca de Indústria e Comércio*, MARION (1991: 299-300).

No caso das benfeitorias, elas poderão se apresentar das duas formas: tangível e intangível. Conforme já vimos anteriormente, as benfeitorias aqui tratadas se referem todas a bens corpóreos, de natureza inicialmente tangível. No entanto, quando são realizadas em bens alugados, podem, em casos especiais, acabar representando um bem intangível para a empresa locatária.

Sua natureza “tangível” é identificada quando se tratam de obras ou melhoramentos com vida útil econômica igual ou inferior ao tempo em que o bem estiver disponível à empresa, conforme o prazo de locação estipulado no contrato. Neste caso, o desgaste sofrido por essa benfeitoria receberá o nome de depreciação, pois representa para a empresa locatária, a perda da vida útil de um bem corpóreo. Neste caso, a depreciação da benfeitoria será calculada com base no tempo de vida útil da mesma.

A benfeitoria em propriedade de terceiros irá representar um bem “intangível” quando sua vida útil econômica for superior ao prazo de locação do bem. A natureza intangível neste caso, decorre do fato da benfeitoria se incorporar a um bem que não pertence à empresa, cuja significação será apenas a de um direito, ou seja, o direito de uso ou de exploração do bem. Sendo assim, haverá a perda do valor investido com a benfeitoria à medida que for vencendo o prazo de locação do bem. Neste caso, teríamos um desgaste de natureza amortizável, cujas parcelas de amortização da benfeitoria serão calculadas com base no prazo de locação estipulado no contrato.

Existe também a possibilidade do aluguel do imóvel ser por prazo indeterminado, ou até mesmo ser renovado o contrato. Pode ainda existir a opção de compra do imóvel por parte do locatário, como no caso do *leasing*. Nestes casos, não teríamos uma previsão correta de quando as benfeitorias deixarão de fazer parte das operações da empresa locatária. Sendo assim, o mais adequado seria fazer a depreciação do valor das benfeitorias conforme o prazo de vida útil das mesmas. Quando cessar o aluguel do imóvel deverá ser apurado o resultado da operação, e se fará as devidas apropriações e registros do valor final das benfeitorias.

### **2.2.3 Benfeitoria como Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo**

Existem contratos de aluguel de bens em que a locadora se compromete em indenizar a locatária dos valores que esta gastar com benfeitorias no imóvel alugado. As benfeitorias poderão ser total ou parcialmente indenizáveis. A indenização poderá ser feita com pagamentos à locatária, ou ainda com abatimentos no valor dos aluguéis devidos pela mesma. Nos dois casos o tratamento contábil das benfeitorias adotado na locatária, será como um Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo, conforme o prazo para indenização estipulado no contrato.

Geralmente a indenização será apenas de parte dos gastos com benfeitorias, sendo que neste caso, a parcela que não for indenizável será registrada no Imobilizado, e a outra parcela no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo.

As benfeitorias serão contabilizadas no Ativo Circulante quando o prazo para indenização não ultrapassar o exercício seguinte a sua realização. Quando o direito à indenização ultrapassar este prazo, a contabilização será no Ativo Realizável a Longo Prazo, com transferências para o Ativo Circulante à medida que for vencendo.

Quanto à locadora, o tratamento contábil dessas benfeitorias dependerá das alterações que provocarem no bem. Se elas aumentarem as condições originais do bem, de modo que possam contribuir para o aumento do patrimônio da locadora, o tratamento será como um Ativo Imobilizado, ou do contrário, representará uma despesa para a locadora.

A contrapartida das benfeitorias indenizáveis neste caso, será o Passivo Circulante, quando a locadora se comprometer em indenizar a locatária até o final do próximo exercício, ou no Passivo Exigível a Longo Prazo quando se tratar de indenização somente após este prazo.

A parte das benfeitorias que não for indenizável somente será contabilizada na locadora se esta se beneficiar com a sua realização. Sendo assim, as benfeitorias irão representar uma receita para a locadora, considerada como receita proveniente de aluguel. Neste caso, a contrapartida desta receita será o Ativo Imobilizado da locadora com classificação das benfeitorias nesse grupo de contas e, também, com o registro das parcelas de depreciação correspondentes ao desgaste sofrido pelas mesmas.

#### **2.2.4 Tratamento Fiscal das Benfeitorias**

Ao se tratar da classificação contábil das benfeitorias em propriedade alugada, encontra-se uma grande preocupação por parte dos contadores e das empresas, em atender às exigências e restrições determinadas pelo Fisco. Para evitar que a empresa sofra algum tipo de punição por não atender às exigências legais e fiscais, é preciso que se observe a orientação da Secretaria da Receita Federal.

Segundo o Parecer Normativo da CST n. 868/71, *os custos das construções ou benfeitorias devem ser contabilizados no ativo imobilizado da pessoa jurídica locatária à medida que os valores forem sendo pagos, creditados ou incorridos.*

Se o contrato de locação for por prazo determinado, o valor das benfeitorias será amortizado conforme o disposto no artigo 268 do Regulamento do Imposto de Renda/94, onde diz que a taxa anual de amortização será fixada tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito. No entanto, se o contrato de locação for por prazo indeterminado ou se houver possibilidade de indenização dos valores por parte do locador, o valor das benfeitorias deverá ser depreciado conforme o prazo de vida útil das mesmas. As despesas ou custos com depreciação serão calculados mediante aplicação das taxas normais até o final da locação do imóvel, onde será apurado o resultado. As parcelas de amortização ou depreciação são dedutíveis na apuração do lucro

real, sendo que esta dedução será permitida somente quando as benfeitorias forem realizadas em bens relacionados intrinsecamente com as atividades operacionais da empresa.

Por se tratarem de bens classificáveis no Ativo Permanente da empresa, as benfeitorias também estavam sujeitas à correção monetária. No entanto, com a extinção da obrigatoriedade à correção monetária dos balanços, a partir de 1996 o valor das benfeitorias não precisa mais ser corrigido. Com isso, não há mais problema em se classificar as benfeitorias fora do Ativo Permanente quando, por exemplo, as mesmas forem indenizáveis, apresentando, portanto, mais a característica de Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo. Mesmo assim, muitas empresas preferem classificar esses gastos no Ativo Permanente, para desta forma se beneficiarem com a dedução das despesas com depreciação ou amortização para efeito de cálculo do imposto sobre a renda. Cabe ressaltar, todavia, que este tratamento poderá acarretar em uma distorção de balanços, pois não está a empresa, neste caso, apresentando informações reais a respeito de suas operações.



### **CAPÍTULO III**

## **3 DEMONSTRAÇÃO E ANÁLISE DAS TÉCNICAS CONTÁBEIS GERALMENTE UTILIZADAS, GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES E SUA UTILIDADE.**

Nesta seção são apresentados os registros contábeis das operações que envolvem a prática de benfeitorias. Os lançamentos de débito (D) e crédito (C) foram feitos a partir das operações tratadas nos capítulos anteriores. Essas operações foram adaptadas a duas empresas fictícias criadas para simular um acordo feito entre locador e locatário. Após os lançamentos, prosseguiu-se à análise das técnicas adotadas e à obtenção e utilidade das informações que dizem respeito às benfeitorias.

### **3.1 A Propriedade, a Locadora, a Locatária e o Contrato de Aluguel.**

- **A Propriedade:** trata-se de um terreno com galpão;
- **A Locadora:** a locadora, proprietária do imóvel, é a imobiliária “Sitiolar Imóveis Ltda.”;
- **A Locatária:** é a indústria de plásticos “Plastel Indústria e Comércio de Plásticos Ltda.”, que decidiu alugar a propriedade para utilizá-la como ponto de venda de seus produtos;

- **O Contrato de Aluguel:** o contrato de aluguel apresenta as seguintes características:
1. O prazo do contrato é de 5 (cinco) anos ou 60 (sessenta) meses, tendo início em 01 de Janeiro de 1990, finalizando-se em 01 de Janeiro de 1995. Vencendo o prazo, a locatária deverá devolver o imóvel à locadora;
  2. A locatária deverá pagar o aluguel mensal de \$ 1.000,00 à locadora;
  3. Todas as benfeitorias deverão ser realizadas pela locatária do imóvel;
  4. O valor dos gastos com benfeitorias serão parcialmente indenizáveis até o final do contrato. A indenização será somente pelas obras com consertos e reformas realizadas no imóvel.

### 3.2 As Benfeitorias

Antes de se instalar no imóvel alugado, a Plastel teve que realizar as seguintes benfeitorias:

1. Realização de jardins para embelezamento do imóvel no valor de \$ 2.000,00. Essas obras têm vida útil inferior a um ano e não são indenizáveis;
2. Construção de garagem para clientes e funcionários no valor de \$ 10.000,00, cuja vida útil é de aproximadamente 20 anos, e não é indenizável;
3. Consertos e reformas no galpão e limpeza do terreno no valor de \$ 10.000,00, sendo que essas obras têm vida útil de 5 (cinco) anos e são indenizáveis. A locadora se comprometeu em indenizar a locatária com 20 (vinte) parcelas iguais de \$ 500,00. A indenização será da seguinte forma: 20% do valor será deduzido dos 4 (quatro) primeiros aluguéis devidos pela locatária. 80% do valor será pago em dinheiro nos últimos 16 (dezesesseis) meses.

3.3 Lançamentos Contábeis

Por se tratar apenas de uma simulação, não se utilizou para os lançamentos contábeis aqui demonstrados, os elementos que são indispensáveis na técnica contábil. Esses elementos são: data, local, histórico e numeração sistemática de eventos (chaves), os quais devem conter no processo de escrituração. Além desses elementos, também devem fazer parte do processo os documentos contábeis, tais como notas fiscais, contratos, duplicatas e recibos, que possam identificar e comprovar os fatos relacionados às operações da empresa.

1. Pela realização dos jardins:

D - Despesas com Benfeitoria em Propriedade Alugada (Conta de Resultado)

C - Caixa/Banco (Ativo Circulante) ou

Contas a Pagar (Passivo Circulante).....\$ 2.000,00

2. Pela construção da garagem:

D - Benfeitoria em Propriedade Alugada (Ativo Permanente Imobilizado)

C - Caixa/Banco (Ativo Circulante) ou

Contas a Pagar (Passivo Circulante).....\$ 10.000,00

2.1 Cálculo e Lançamento da Amortização em 31/12/1990:

- Valor da Benfeitoria: \$10.000,00 / Prazo do contrato: 5 anos = Amortização do ano:\$2.000,00.

D - Despesa com Amortização de Benfeitoria (Conta de Resultado)

C - Amortização Acumulada (Ativo Permanente Imobilizado)

de Benfeitoria em Propriedade Alugada.....\$ 2.000,00

### 3. Pelos consertos e reformas no galpão e limpeza do terreno:

#### D - Indenização a Receber (Ativo Circulante)

por Benfeitoria em Propriedade Alugada.....\$ 2.000,00

#### D - Indenização a Receber em 1993 (Ativo Realizável a Longo Prazo)

por Benfeitoria em Propriedade Alugada.....\$ 2.000,00

#### D - Indenização a Receber em 1994 (Ativo Realizável a Longo Prazo)

por Benfeitoria em Propriedade Alugada.....\$ 6.000,00

#### C - Caixa/Banco (Ativo Circulante) ou

Contas a Pagar (Passivo Circulante).....\$ 10.000,00

### 3.1 Pelo recebimento das 4 (quatro) primeiras parcelas de indenização:

D - Despesa com Aluguel (Conta de Resultado).....\$ 1.000,00

C - Caixa/Banco (Ativo Circulante).....\$ 500,00

#### C - Indenização a Receber (Ativo Circulante)

por Benfeitoria em Propriedade Alugada.....\$ 500,00

Obs.: Esses lançamentos se repetem nos quatro meses de indenização.

### 3.2 Reclassificação Contábil da Indenização a Receber a Longo Prazo:

Ano: 1992

#### D - Indenização a Receber em 1993 (Ativo Realizável a Longo Prazo)

por Benfeitoria em Propriedade Alugada

#### C - Indenização a Receber (Ativo Circulante)

por Benfeitoria em Propriedade Alugada.....\$ 2.000,00

Ano: 1993

#### D - Indenização a Receber em 1994 (Ativo Realizável a Longo Prazo)

por Benfeitoria em Propriedade Alugada

#### C - Indenização a Receber (Ativo Circulante)

por Benfeitoria em Propriedade Alugada.....\$ 6.000,00

### **3.2 Pelo recebimento das 16 (dezesseis) últimas parcelas de indenização:**

D - Caixa/Banco (Ativo Circulante)

C - Indenização a Receber (Ativo Circulante)

por Benfeitoria em Propriedade Alugada.....\$ 500,00

Obs.: Esses lançamentos se repetem nos dezesseis meses de indenização.

### **3.4 Análise dos lançamentos, geração de informações e sua utilidade.**

As obras com jardins foram contabilizadas diretamente como despesa, por se referirem a investimentos que irão contribuir apenas para um exercício social. Neste caso, não fazem parte do Ativo Permanente Imobilizado da empresa, sendo representadas no demonstrativo de resultados como despesas operacionais. Desta forma, podemos avaliar os benefícios que a empresa obteve com essas benfeitorias, ou seja, o quanto se obteve de receitas com a sua utilização. À primeira vista, pode-se pensar que essas obras em nada beneficiaram à empresa. No entanto, elas podem ter sido responsáveis pela satisfação dos clientes, ao constatarem a preocupação da empresa com o meio ambiente. O gasto com essa benfeitoria pode ter sido importante para a empresa, levando-a a praticá-la em outros exercícios sociais.

A construção da garagem foi contabilizada no Ativo Permanente Imobilizado, pois representa um bem com vida útil superior a um ano. Neste grupo de contas, a benfeitoria estará representando para a empresa o quanto foi investido com uma obra de grande importância para a atividade operacional da empresa. A construção de uma garagem traz mais comodidade, tanto para os funcionários quanto para os clientes, os quais poderão estacionar seus veículos sem se preocuparem com a segurança dos mesmos. Mais uma vez os clientes estarão satisfeitos com a empresa, a qual estará sendo beneficiada com a construção da garagem. Foi feita a amortização do valor gasto com esta benfeitoria, pois se trata de um bem com vida útil superior ao prazo do contrato de aluguel do bem. Neste caso, à medida que o prazo do contrato for vencendo, haverá a perda do direito de uso da propriedade e, conseqüentemente, das benfeitorias a ela empregadas.

Os consertos e reformas realizados no galpão foram contabilizados no Ativo

Circulante e Realizável a Longo Prazo, pois tratam-se de obras que serão indenizadas pela locadora do imóvel. Neste caso, a benfeitoria não é contabilizada no Imobilizado pois não representa um bem, mas sim um valor que a empresa tem o direito de receber até o final do contrato de aluguel. Sendo assim, a contabilização dessas obras como contas a receber, serve para representar investimentos feitos para a manutenção de um galpão que não pertence à empresa, e que por este motivo deveriam ser realizadas pela locadora do imóvel.

## **COMENTÁRIOS E CONSIDERAÇÕES FINAIS**

As empresas que alugam bens móveis ou imóveis para utilizá-los em suas operações empresariais, geralmente têm que investir em benfeitorias nesses bens para torná-los possíveis de uso. Esses investimentos precisam ser levados em consideração durante a sua contabilização, pois se forem de valores muito elevados, podem interferir de forma significativa no resultado das operações da empresa. As benfeitorias representam investimentos de grande valor para a empresa, pois tendem a contribuir para o aumento de receitas ou redução de despesas.

O contador, como profissional responsável pela interpretação e registro das operações empresariais, deve procurar conhecer todos fatos correlacionados à prática de benfeitorias. Quando essas melhorias forem feitas em bens de terceiros, alugados ou arrendados, é importante que os respectivos valores sejam representados de forma correta nas demonstrações contábeis da empresa.

Se as benfeitorias realizadas em propriedade de terceiros não forem indenizáveis, e tiverem características de Imobilizado, devem ser contabilizadas como um bem do Ativo Permanente Imobilizado. Por não representarem despesas já incorridas, não devem ser contabilizadas no Diferido. As benfeitorias somente serão despesas à medida que for vencendo o contrato de aluguel do bem, ou quando se desgastarem com o uso. Se o prazo de vida útil das benfeitorias for superior ao prazo do contrato de aluguel do bem, deverá ser feita a amortização do seu valor. Se as benfeitorias tiverem prazo de vida útil inferior ao contrato de aluguel, o seu valor será depreciado conforme o desgaste que houver sofrido.

Sendo indenizáveis, as benfeitorias deverão ser contabilizadas no Ativo

Circulante ou no Realizável a Longo Prazo, conforme o prazo para indenização das mesmas. As benfeitorias não indenizáveis, quando beneficiarem a empresa apenas por um exercício social, poderão ser contabilizadas diretamente como despesa. O tratamento como despesa poderá ser adotado também para as benfeitorias de valores relativamente pequenos, irrisórios, o que exige um tratamento mais simplificado.



## BIBLIOGRAFIA

ALOE, Armando; Valle, Francisco. Contabilidade agrícola para 3a. série dos cursos técnicos de contabilidade, 2a. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1967, p.39.

COSTA, Carlos Celso Orcesida. Locação de imóvel urbano: comentários à Lei nº 8.245, de 18 de Outubro de 1991, jurisprudência, São Paulo: Saraiva, 1992.

FIKER, José. Avaliação de terrenos e imóveis urbanos, 3a. ed. São Paulo: Pini, 1990, p.21.

FIPECAFI, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, USP Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades, 3a. ed. São Paulo: Atlas, 1993, p. 81, 287.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi. Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até as Leis nº 9.249/95 e 9.250/95, 21a. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 182-185.

IBRACON, Instituto Brasileiro de Contadores. Princípios Contábeis, 2a. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 87.

IOB, Informações Objetivas. Pasta temática contábil e balanços, São Paulo: Ano XXX, n.º 51, p. 523-519.

- JEVONS, William Stanley. A teoria da economia política. Tradução de Cláudia Laversveiler de Moraes, 3a. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 47.
- LEVENHAGEM, Antônio José de Souza. Código civil: comentários didáticos: direito das obrigações, artigos 1.188 a 1571, 2a. ed. São Paulo: 1993.
- MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teorias, hipóteses e variáveis. 2a. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial, 4a. ed. São Paulo: Atlas, 1989, p. 298-300.
- MOREIRA, Alberto Lélío. Princípios de engenharia de avaliações, 3a. ed. São Paulo: Pini, 1994, p. 23.
- NEGRÃO, Theotônio. Código civil e legislação em vigor, 14a. ed. atualizada até 19 de janeiro de 1995, São Paulo: Saraiva, 1995.
- PAES, Paulo Roberto Tavares. Manual das sociedades anônimas, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.
- SÁ, Antônio Lopes de. Dicionário de contabilidade, 9a. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 56, 62, 468.
- SÁ, Antônio Lopes de. Normas técnicas em contabilidade, Rio de Janeiro: APEC Editora S.A., 1975, p. 121-122.
- WELSCH, Glenn Albert. Orçamento empresarial; tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente. 4a. ed., São Paulo: Atlas, 1983, p. 142.